

06/07 33 Grundstückgewinnsteuer. Art. 3 GStG i.V.m. Art. 182 ff. StG. Aufhebung des Abtretungsvertrages zufolge Erbvorbezug und Rückübertragung der entsprechenden Grundstücke. Nichteintreten auf das Revisionsgesuch infolge Ablaufs der 90-tägigen Frist gemäss Art. 183 StG. Das Wissen der Notarin um die Anmeldung beim Grundbuchamt und die Eintragung im Grundbuch ist der Gesuchstellerin anzurechnen. Für den Fristenlauf ohne Belang ist die Tatsache, dass die Zustellung der entsprechenden Unterlagen an die Gesuchstellerin durch die Notarin erst rund 4 Monate später erfolgt war. Ebenfalls wäre auf das Revisionsgesuch gestützt auf Art. 182 Abs. 2 StG wegen Unsorgfalt der Gesuchstellerin nicht einzutreten gewesen. Es sind keine Gründe ersichtlich, wieso der Aufhebungsvertrag erst nach Ergehen des damals angefochtenen Einspracheentscheids der Steuerbehörde und nach Ergehen des zu revidierenden Entscheids des Obergerichtes abgeschlossen werden konnte. Selbst wenn auf das Revisionsgesuch hätte eingetreten werden können, hätte es abgewiesen werden müssen. Nach Art. 182 Abs. 1 lit. a StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid nur revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Erhebliche Tatsachen können auch nach Eintritt der Rechtskraft des zu revidierenden Entscheides eingetretene Tatsachen sein, wenn und soweit sie auf den Beurteilungsstichtag zurückwirken. Eine solche Rückwirkung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Tatsache sich zwar später verwirklichte, latent aber von Anfang an bestand. Aufgehoben werden kann aber nur, was nicht schon durch Erfüllung oder sonstiges Erlöschen untergegangen ist. Das Eigentum an den vom früheren Vertrag erfassten Grundstücken war übergegangen. Ein Vertrag mit dem von der Gesuchstellerin und ihren Kindern gewählten Inhalt ist nicht möglich. Ohne rückwirkende Änderung des recht erheblichen Sachverhaltes fehlt ein Grund für die Vornahme einer Revision. Die Kinder können als zwischenzeitliche Eigentümer nicht wieder aus dem Grundbuch gelöscht werden. Die Rückübertragung der Grundstücke gilt steuerrechtlich als neues Veräusserungsgeschäft.

Obergericht, 6. Oktober 2006, OG V 06 25

Aus den Erwägungen:

1. a) Die in Rechnung gestellte Forderung basiert auf dem Entscheid des Obergerichts des Kantons Uri vom 2. September 2005 (OG V 04 35). Die Gesuchstellerin will damit einen Entscheid des Obergerichts in Revision ziehen. Dieser Entscheid erging in Anwendung des GStG. Das GStG sieht die Revision nicht ausdrücklich vor. Art. 3 GStG erklärt aber die Bestimmungen des StG betreffend Verfahrensrecht unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen sinngemäss anwendbar. Im fünften Teil des StG zum Verfahrensrecht ist in Art. 182 ff. die Revision geregelt.

b) Gemäss Art. 182 Abs. 1 lit. a StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche neue Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt wurden. Art. 182 Abs. 1 StG schreibt auch die Revision von Gerichtsentscheiden vor (Klaus A. Vallender, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N. 7 zu Art. 51 StHG).

c) Nach Art. 184 Abs. 1 StG hebt die Steuerbehörde ihre frühere Verfügung oder ihren früheren Entscheid auf und verfügt oder entscheidet von neuem. Zuständig ist also diejenige Instanz, dessen Entscheid in Revision gezogen werden soll. Steuerbehörde i.S.v.

Art. 184 Abs. 1 StG ist das Obergericht (vgl. Art. 140 lit. c StG), wenn wie vorliegend ein Entscheid des Obergerichts revidiert werden soll. Im Übrigen, soweit also das StG die Revision nicht regelt, sind nach Art. 184 Abs. 3 StG die Vorschriften über das Verfahren anwendbar, in dem die frühere Verfügung oder der frühere Entscheid ergangen ist.

d) Der Rechtsvertreter und Ehemann der Beschwerdeführerin ist zur nichtberufsmässigen Vertretung berechtigt (Art. 10 Abs. 2 VRPV i.V.m. Art. 2 Abs. 1 AnV e contrario).

2. a) Das Revisionsgesuch ist innert 90 Tagen seit der Entdeckung des Revisionsgrundes schriftlich einzureichen (Art. 183 StG). Wird diese Frist nicht eingehalten, ist auf das Revisionsgesuch nicht einzutreten (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl., St. Gallen 2003, Rz. 1182 ff.).

b) Die Gesuchstellerin schloss am 1. Dezember 2005 mit ihren Söhnen XZ und YZ sowie ihrer Tochter AZ einen öffentlich beurkundeten Vertrag. Dieser Vertrag hob den Abtretungsvertrag zufolge Erbvorbezug vom 6. November 2002 auf und hatte die Rückübertragung der entsprechenden Grundstücke in Andermatt auf die Gesuchstellerin zur Folge. Der eingereichte Grundbuchauszug datiert vom 16. Dezember 2005. Spätestens zu diesem Zeitpunkt war der Grundbucheintrag also erfolgt. Da das Revisionsgesuch frühestens am 15. Mai 2006 eingereicht wurde, wurde die Frist von 90 Tagen nicht eingehalten. Für den Fristenlauf ohne Belang ist die Tatsache, dass die Zustellung der entsprechenden Unterlagen an die Gesuchstellerin durch die Notarin B erst am 12. April 2006 erfolgt war. Denn das Wissen der Notarin um die Anmeldung beim Grundbuchamt und die Eintragung im Grundbuch ist der Gesuchstellerin anzurechnen. Das Revisionsgesuch enthält auch keine Erklärung, dass und warum die Notarin erst später von der Grundbucheintragung erfahren habe. Auf das Revisionsgesuch ist demnach schon infolge Ablaufs der 90-tägigen Frist gemäss Art. 183 StG nicht einzutreten.

3. a) Die Revision ist nach Art. 182 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Dabei handelt es sich ebenfalls um eine Eintretensvoraussetzung (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl., Zürich 1999, § 86b N. 4).

b) Der Abschluss eines Aufhebungsvertrages richtet sich nach dem Willen der Vertragsparteien. Von äusseren Begebenheiten ist er dagegen grundsätzlich unabhängig. Jedenfalls sind vorliegend keine Gründe ersichtlich, wieso der Vertrag vom 1. Dezember 2005 erst nach Ergehen des damals angefochtenen Einspracheentscheids und nach Ergehen des zu revidierenden Entscheids vom 2. September 2005 abgeschlossen werden konnte. Da dieser Entscheid der Gesuchstellerin in begründeter Form erst am 9. November 2005 zugestellt worden ist, wäre der Gesuchstellerin ausserdem auch noch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht offengestanden (Zulässige Revisionsgründe dürften im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 OG vom Bundesgericht berücksichtigt werden können.). An der Zustimmung der anderen Vertragsparteien, also der Kinder der Gesuchstellerin, kann die verspätete Aufhebung nicht liegen, weil diese bereits im damaligen Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren ihre Bereitschaft dazu erklärt hatten. Das Fehlen von Hindernissen für den früheren Abschluss des Aufhebungsvertrags gilt unabhängig davon, ob für den Aufhebungsvertrag, soweit er inhaltlich überhaupt möglich ist, die öffentliche Beurkundung nötig ist oder nicht.

c) Demnach wäre auf das Revisionsgesuch gestützt auf Art. 182 Abs. 2 StG wegen Unsorgfalt der Gesuchstellerin auch dann nicht einzutreten, wenn die Gesuchstellerin die Frist gemäss Art. 183 StG nicht verpasst hätte.

4. Aber selbst wenn auf das Revisionsgesuch eingetreten werden könnte, müsste es abgewiesen werden. Denn nach Art. 182 Abs. 1 lit. a StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid nur revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden.

a) Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben. Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten grundsätzlich diejenigen, die nachträglich entdeckt worden sind, nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind (Klaus A. Vallender, a.a.O., N. 11 zu Art. 51 StHG m.H.).

b) Der Vertrag vom 1. Dezember 2005 ist eine nachträglich eingetretene Tatsache, weil er erst nach dem Entscheid vom 2. September 2005 abgeschlossen worden ist.

5. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts können erhebliche Tatsachen auch nach Eintritt der Rechtskraft des zu revidierenden Entscheides eingetretene Tatsachen sein, wenn und soweit sie auf den Beurteilung Stichtag zurückwirken (Pra 88 Nr. 70 S. 383). Eine solche Rückwirkung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Tatsache sich zwar später verwirklichte, latent aber von Anfang an bestand (Klaus A. Vallender, a.a.O., N. 12 zu Art. 51 StHG m.H.).

a) Die Gesuchstellerin hatte die Aufhebung bereits im damaligen Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren vorgebracht. Nur war der damalige Aufhebungsvertrag nicht öffentlich beurkundet worden. Ohne auf eine allfällige Formbedürftigkeit Bezug zu nehmen, wurde bereits im Entscheid vom 2. September 2005 erkannt (E. 4), dass eine rückwirkende Aufhebung des Vertrags gar nicht möglich ist.

b) Die Parteien wollen am 1. Dezember 2005 den Abtretungsvertrag vom 6. November 2002 rückwirkend auf dieses Datum aufgehoben haben. Durch einen Aufhebungsvertrag wird zwar ein früher geschlossener Vertrag aufgehoben. Aufgehoben werden kann aber nur, was nicht schon durch Erfüllung oder sonstiges Erlöschen untergegangen ist (Gauch/Schluemp/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band II, 7. Aufl., Zürich 1998, Rz. 3523). Ist eine Forderung bereits erfüllt, so liegt im Aufhebungsvertrag nur ein Versprechen, den erhaltenen Gegenstand zurückzuübertragen (Von Thur/Escher, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Band II, 3. Aufl., Zürich 1974, S.165 f.). Den Vertrag vom 6. November 2002 hatten die Gesuchstellerin und ihre Kinder zumindest teilweise bereits vollzogen. Das Eigentum an den vom Vertrag erfassten Grundstücken war übergegangen. Aber auch insoweit, als ein Vertragsverhältnis noch nicht erfüllt worden ist, wirkt die Aufhebung nicht rückwirkend. Ein Vertrag mit dem von der Gesuchstellerin und ihren Kindern gewählten Inhalt ist also nicht möglich. Ohne rückwirkende Änderung des rechtserheblichen Sachverhaltes fehlt aber ein Grund für die Vornahme einer Revision.

c) Dasselbe gilt, wenn der Aufhebungsvertrag beschränkt auf die Kaufpreisforderung als Erlassvertrag i.S.v. Art. 115 OR bezüglich der Kaufpreisforderung betrachtet würde, nachdem die Forderungen auf Übertragung des Grundeigentums aus dem Vertrag vom 6. November 2002 bereits erfüllt worden sind. Auch der Erlassvertrag wirkt nicht rückwirkend.

d) Eine nachträgliche Aufhebung des Vertrags, welche diesen rückwirkend wegfallen liesse und u.U. eine Revision rechtfertigen könnte, wenn die übrigen Voraussetzungen gegeben wären, wäre möglich nach einer Übervorteilung i.S.v. Art. 21 OR oder bei einem Willensmangel i.S.v. Art. 23 ff. OR (vgl. dazu Gauch/Schluemp/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band I, 8. Aufl., Zürich 2003, Rz. 888 ff.) oder im Falle von Nichtigkeit i.S.v. Art. 20 OR (vgl. Gauch/Schluemp/Schmid/Rey, a.a.O., Rz. 681). Um ei-

nen solchen Fall geht es vorliegend aber nicht. Ein Grundlagenirrtum war bereits im Obergerichtsentscheid vom 2. September 2005 verneint worden (E. 5).

e) An der Unmöglichkeit der rückwirkenden Rückübertragung des Grundeigentums ändert nichts, dass gemäss Grundbuchauszug vom 16. Dezember 2005 das Eigentum an den betreffenden Grundstücken wieder auf die Gesuchstellerin übergegangen ist. Damit ist nur die spätere Rückübertragung erstellt, welche ohne weiteres zulässig war. Die Rückübertragung der Grundstücke gilt steuerrechtlich als neues Veräußerungsgeschäft. Nur fällt kein Grundstücksgewinn mehr an. Der nachträglich aufgehobene oder besser rückabgewickelte Abtretungsvertrag vom 6. November 2002, mit dem die Gesuchstellerin ihre Grundstücke auf ihre Kinder übertragen hatte, war aber gültig und hatte i.V.m. der Grundbucheintragung den Eigentumsübergang bewirkt. Die Kinder können als zwischenzeitliche Eigentümer nicht wieder aus dem Grundbuch gelöscht werden (vgl. Art. 975 Abs. 2 ZGB).